

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

ملخص البحث

ان التنظيم القانوني لحقوق المكلف اتجاه الادارة الضريبية يوجب بيان وتوضيح ما يكون للمكلفين من حقوق اتجاه الادارة الضريبية , وان هذه الحقوق منها ما يكون مرتبط بشخص المكلف , وتمثل كل ما يمكن للمكلف ان يطالب به من حقوق تراعي مصلحته الخاصة في عدم تحميله الاعباء الضريبية بشكل يتجاوز مقدرته التكلفية , وهذه الحقوق تتقرر لحالة المكلف الخاصة المرتبطة بشخصه والمرتبطة بمحيطه .

كما ان من ضمن هذه الحقوق حق المكلف في ممارسة اعماله ونشاطاته الاقتصادية بطريقة تمكنه من تحقيق اغراضه المشروعة , والتي يترتب في المقابل الزام الادارة الضريبية احاطة نشاطات المكلف الاقتصادية بالسرية اللازمة , وبالفدر الذي يحقق ضمانات هذه السرية ان لم تتعارض واعتبارات قانونية تسوغها القوانين .

كما ان قسم من الحقوق مرتبط بالمال الخاص للمكلف , اي حقوق تمس دخل المكلف الخاضع للضريبة والتي تتمثل في المصاريف والنفقات التي يتكبدها لغرض الحصول على ايراداته , وهي مصاريف ينفقها لغرض زيادة دخله او صيانتة وحفظه , وقد تحدث له خسائر ناجمة عن ممارسته لنشاطاته التي تدر له دخلاً , مما يشكل عبئاً مالياً يلزم اخذه بنظر الاعتبار عند وضع ايراده موضع الخضوع لضريبة الدخل , كذلك ما يتم اعفائه من هذا الدخل من الخضوع للضريبة سواء بصورة جزئية ام مطلقه لأغراض مؤقتة او دائمة وتخفيفاً لاعباء المكلفين وتشجيعاً للنشاطات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية .

ونظم القانون الضريبي حقوق المكلف ذات الطابع الاجرائي , وتتمثل هذه الحقوق بحق المكلف في ان يكون على اتصال وعلم بكل ما يصدر من تشريعات ضريبية , وتعليمات , وقرارات إدارية خاصة به , تمكيناً له في تحديد حقوقه والتزاماته .

كما ان من حقوق المكلف هو التزام الادارة الضريبية بالتطبيق السليم للقاعدة القانونية واسترداد ما دفعه من مبالغ ضريبية زيادة عما هو مستحق للخزينة العامة

وقد تمت دراسة التنظيم القانوني لحقوق المكلف اتجاه الادارة الضريبية في مطلبين حيث تم بالمبحث الاول دراسة حقوق المكلف الشخصية والموضوعية وفي المبحث الثاني حقوق المكلف ذات الطابع الاجرائي .

وتوصلنا في النهاية الى مجموعة من التوصيات منها انه عند خسارة المكلف فالمطلوب ان يقوم بسد خسارته من اي مصدر دخل اخر وفي اي فترة زمنية الى ان يتم سداد خسارته بالكامل .

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية

وكذلك توصلنا الى ان ادراج مبالغ التبرعات والنفقة الشرعية واقساط التأمين ضمن النفقات واجبة التنزيل التي تستعمل في الحصول على الدخل والمفروض ادراجها ضمن فقرات الاعفاءات .

المقدمة

لاهمية الضريبة ودورها الفعال في رفق الخزينة العامة للدول بالأموال اللازمة , فأن القوانين الضريبية للدول تنظم الطرق والاساليب التي تستطيع بواسطتها الوصول الى غاياتها من التشريعات الضريبية .

فالقوانين الضريبية تنظم العلاقة بين طرفين متناقضين هما الادارة الضريبية التي تريد الحصول على اكبر كمية من الاموال , والطرف الاخر وهو المكلف الذي يريد دفع اقل ما يمكن من امواله .

ان القوانين الضريبية نظمت حقوق الادارة من اجل الحصول على الاموال , وقررت لها من الضمانات التي تكفل حق الادارة المالية في جباية الضرائب المقررة قانوناً.

كما ان القانون الضريبي نظم حقوق المكلف الضريبي اتجاه الإدارة الضريبية ووفر الضمانات المطلوبة لحفظها .

اولاً اهمية البحث

تأتي اهمية موضوع الدراسة بأعتبار ضريبة الدخل من الضرائب المهمة التي تعتمد عليها الخزينة العامة للدولة , وذلك لان الضرائب تعتبر احدى اهم دعائم الاقتصاد الوطني كونها تمثل مورداً حيوياً لرفد الخزنة العامة للدولة بالاموال .

وان الذي يقوم بدفع هذه الاموال هو المكلف , وخوفاً من تعسف الادارة الضريبية بحقوق المكلف فأن المشرع الضريبي نظم حقوق المكلف اتجاه الادارة الضريبية, فالمكلف متى ما شعر بأن هناك من العدالة فأنه لايميل الى التهرب او التجنب الضريبي .

ثانياً : مشكلة البحث :

عالج المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل موضوع حقوق المكلف في السماحات والتنزيلات والاعفاءات , كما عالج ايضاً حقوق المكلف ذات الطابع الاجرائي مثل تبليغ المكلف بالمسائل الضريبية , وضمان الفحص الدقيق لكل الحالات الضريبية , وتصحيح التقدير النهائي للدخل الضريبي, واسترداد مازاد من مقدار الضريبة , الا انه هناك مجموعة من الثغرات في قانون ضريبة الدخل .

ومن هنا جاءت دراستنا كمحاولة من اجل الوقوف على هذه الاشكالية وصولاً الى معالجتها لتفادي الاتار السلبية التي تصيب حقوق المكلف .

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية

ثالثاً: منهجية الدراسة

سنعتمد في دراستنا المنهج التحليلي والمنهج المقارن حتى يكمل احدهما الاخر .

ففي المنهج التحليلي نحاول التعرف على مضمون كل نص ذي علاقة بموضوع الدراسة والتعرف على ابعاده قدر الامكان .

اما في المنهج المقارن فسنحاول مقارنة موقف قانون ضريبة الدخل العراقي بنظيره الاردني والمصري للاستفادة منهما في تطوير القانون العراقي .

رابعاً هيكلية الدراسة

تقع الدراسة في مطلبين سنخصص الاول لحقوق المكلف الشخصية و الموضوعية والذي يضم اربعة فروع اما في المبحث الثاني فسنبحث فيه التنظيم القانوني لحقوق المكلف ذات الطابع الاجرائي والذي يضم ايضاً اربعة فروع .

خطة البحث

المبحث الاول : التنظيم القانوني لحقوق المكلف الشخصية والموضوعية

المطلب الاول : السماحات

المطلب الثاني : حق المكلف في عدم افشاء اسراره

المطلب الثالث : التنزيلات والخسائر

المطلب الرابع : الاعفاءات

المبحث الثاني : التنظيم القانوني لحقوق المكلف ذات الطابع الاجرائي

المطلب الاول : تبليغ المكلف بالمسائل الضريبية

المطلب الثاني : ضمان الفحص الدقيق لكل الحالات الضريبية

المطلب الثالث : تصحيح التقدير النهائي للدخل الضريبي

المطلب الرابع : استرداد ما زاد من مقدار الضريبة

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

إن المشرع الضريبي نظم العلاقة بين الإدارة والمكلف , ففي الوقت الذي لزم المكلف بمجموعة من الالتزامات وفرض عليه العبء الضريبي , إلا إنه في الوقت نفسه نظم حقوق المكلف اتجاه الإدارة الضريبية ومن أهم هذه الحقوق:^(١)

أولاً - حق طلب الحماية من تعسف الإدارة الضريبية أثناء تطبيق القانون الضريبي .

ثانياً - حق المكلف في كيفية فرض السعر الضريبي.

ثالثاً - حق المكلف في كيفية تقدير الضريبة وتحديد وعائها . وكذلك اطلاعه على جميع الاجراءات الضريبية.

رابعاً - حق المكلف في طلب التحكيم خصوصاً الشركات.

خامساً - حق المكلف في تقديم الاعتراض على هذه الاجراءات .

سابعاً - حق المكلف في طلب الاستئناف والتمييز .

سابعاً - حق المكلف في السماحات والتنزيلات والاعفاءات والخصم . فهذه الحقوق منها ما يتعلق بالجوانب الشخصية للمكلف ومنها ما يرتبط بدخل المكلف الذي تفرض عليه الضريبة , ومنها ما ينظم الاجراءات الضريبية خلال فرض الضريبة وتقديرها وتحصيلها وطرق الطعن بها وغيرها من الحقوق التي يجب على الجهات الضريبية مراعاتها والالتزام بها .

وعليه ستكون دراستنا في مبحثين : نتناول في المبحث الاول التنظيم القانوني لحقوق المكلف الشخصية والموضوعية وفي المبحث الثاني: نتناول التنظيم القانوني لحقوق المكلف ذات الطابع الاجرائي .

المبحث الاول

التنظيم القانوني لحقوق المكلف الشخصية والموضوعية

وسنقوم بدراسة هذا المبحث في اربعة مطالب: نتناول في المطلب الاول: السماحات, وحق المكلف في عدم افشاء اسراره في المطلب الثاني, وفي المطلب الثالث نتناول التنزيلات, والخسائر, وفي المطلب الرابع: نتناول الاعفاءات .

المطلب الاول

السماحات

جاء في المادة ١٢/ الثانية عشرة من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ مصطلح السماحات , والسماحات مصطلح قانوني استخدمه المشرع الضريبي وأطلقه على الاعفاءات الشخصية وهي: المبالغ التي يسمح المشرع بخصمها من دخل المكلف الفرد قبل حساب الضريبة . عليه فالسماحات اعفاءات جزئية للدخل . وعدم اخضاع هذا الجزء من الدخل للضريبة لا سباب تتعلق بشخص المكلف. (٢).

فسبب منح هذه السماحات , هو إن المكلف يتحمل تكاليف شخصية. وهي التكاليف التي ينفقها على معيشته ومعيشة عائلته فمثلا يلزم المكلفون بإداء الضريبة وهذا الاداء هو اداء واجب تجاه المجتمع فمن العدالة ان لا تفرض ضريبة على دخل الفرد لتمويل الانفاق على الحاجات العامة الا بعد اعفاء الحاجات الشخصية الضرورية للمكلف . وبما ان الحاجات الشخصية كثيرة ومتنوعة فقد دأبت التشريعات الضريبية على تحديد الحد الأدنى: او الضروري للمعيشة ويسمى احيانا: (بحد الكفاف) , ويشمل: الحد الأدنى للنفقات التي تنفق على المأكل والمشرب والملبس والمسكن .

وهناك اعتبارات يجب الاخذ بها عند فرض الضريبة ومن هذه الاعتبارات: (٣)

اولاً- مقابل اعباء المعيشة : فالفرد يتحمل العديد من الاعباء نتيجة لتقلبات الاسعار وارتفاعها مما يؤدي الى زيادة نفقات المكلف؛ لذا فالضرائب لا تفرض الا بعد ان يتجاوز دخل المكلف حد ادنى معين . اي ان الضريبة تفرض على صافي الدخل بعد طرح هذا الحد الأدنى .

ثانياً-مقابل الاعباء العائلية : إن تكاليف الاعزب تختلف عن تكاليف المتزوج, وتختلف تكاليف المتزوج الذي لديه اولاد عن المتزوج الذي ليس لديه اطفال فالعدالة الضريبة توجب التمييز في المعاملة بين هذه الفئات فالعدالة الضريبية تفرض المساواة في التضحية بمعنى عدم الاخذ بمقدار الدخل فحسب وانما الاخذ بالاعتبار مقدرته التكليفية الحقيقية (٤).

ان السماحات يتمتع بها الاشخاص الطبيعية , اما الاشخاص المعنوية فلا يتمتعون بها اما المشاركات مثل شركات التضامن وبقية شركات الاشخاص فتتمتع بالسماحات (٥). وإن

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

السماحات تمنح للشخص المقيم فقد جاء في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ: (١-يمنح الشخص المقيم الاعفاءات التالية من الضرائب...)^(٦)

فالمشرع نص على ان السماحات يتمتع بها الفرد المقيم اما غير المقيم فلا يمنح السماحات ولا يجوز منح المكلف الواحد اكثر من سماح واحد^(٧).

أما انواع السماحات .

فقد نص قانون ضريبة الدخل على اعطاء المكلفين الافراد المقيمين السماحات الاتية :

١- السماح لذات المكلف

يمنح للشخص الطبيعي المقيم عن كل سنة تقديرية ويتم تنزيلها من دخل المكلف الصافي , ويمثل هذا الاعفاء عادة الحد الادنى من النفقات اللازمة لمعيشة الفرد وحده^(٨).

٢- سماح الزوجة.

جاء في المادة ١٢/ من قانون ضريبة الدخل على ان يتمتع الزوج المكلف بالسماح عن زوجته وذلك في حاله كونها ربة بيت وليس لها دخل يخضع لضريبة الدخل او كان لها دخل خاضع للضريبة مع تحقق حالة الدمج مع دخل الزوج^(٩). وهذا السماح لا يمنح الا لزوجات واحده , فأذا تعددت الزوجات فلا يمنح المكلف (الزوج) الا سماحاً واحداً عنهن جميعاً والمفروض ان تمنح كل زوجة سماحاً خاصاً بها مهما تعددت الزوجات , وذلك لان منح السماح يتعلق بالنفقات التي تحتاجها الزوجة فليس من العدالة ان تمنح الزوجات في حالة تعددهن نفس السماح مع المتزوج بواحدة فالدستور العراقي نص على ان العرقيين متساوون امام القانون , هذا من جانب ومن جانب اخر ان الشريعة السمحاء سمحت بتعدد الزوجات , كما أن ما يمر به البلد من حروب وارهاب مدمر اثر على التوازن بين النساء والرجال فالمطلوب من المشرع ان يراعي هذه الحالة في اقرب تعديل لقانون ضريبة الدخل .

٣- سماح الاولاد:^(١٠).

وهو السماح المقرر للمكلف (رجل أو امرأة) عن كل ولد من اولادهم مهما بلغ عددهم ويراد بالاولاد البنين والبنات ويستمر منح المكلف السماح عن الابن لحين بلوغه سن ١٨ سنة. ولكن يستمر تمتع المكلف بالسماح عن الابن اذا كان مصاباً بعاهة عقلية او بدنية . وكذلك يستمر بالتمتع بالاعفاء عن الابن الطالب اذا كان مستمراً بالدراسة لحين اكمال الدراسة او بلوغه ٢٥ سنة ايها اقرب اجلاً.

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

أما سماح البنت فيستمر مهما بلغت من العمر طالما بقي المكلف مسؤولاً عن اعلتها شرعاً .

٤- سماح المرأة الارملة او المطلقة (١١) .

الارملة هي التي توفى عنها زوجها .

اما المطلقة فهي التي يقع الطلاق بينها وبين زوجها وقد عرف قانون الاحوال الشخصية الطلاق بأنه رفع قيد الزواج بإيقاع من الزوج او من الزوجة ان وكلت او فوضت به من القاضي ولا يقع الطلاق الا بالصيغة المخصصة له شرعاً^(١٢) .

منح المشرع الضريبي المرأة الارملة والمطلقة سماحاً خاصاً بها كما منحها سماحاً عن كل ولد من اولادها المسؤولة عن اعلتهم شرعاً .

٥- سماح الشيوخوخة : (١٣) .

او السماح بسبب كبر السن فالمشرع اعطى المكلف سماحاً اضافياً اذا تجاوز عمره الثالثة والستين كما ويمنح الزوجة هذا السماح اذا تجاوز عمرها الثالثة والستين .

٦- سماح غير العراقي عند الإقامة :

يمنح غير العراقي في الحالات التي يعتبر فيها قانوناً مقيماً لأغراض ضريبة الدخل السماحات القانونية ويقدر عدد الاشهر التي يقيم فيها بالعراق . ماعدا الاشخاص الذين تتعاقد معهم الحكومة العراقية, او تستخدمهم للتدريس مدة سنة دراسية فيمنحون السماح كاملاً^(١٤) .

المطلب الثاني

حق المكلف في عدم افشاء اسراره

يعرف افشاء السر: (بأنه الافشاء بوقائع لها الصفة السرية من شخص مؤتمن عليها بحكم وضعه , او وظيفته, او مهنته , او فنه , بصورة مخالفة للقانون) (١٥) .

إن الادارة الضريبية ومن أجل القيام بمهامها على أفضل وجه فأن ذلك يتطلب أن يقوم المكلف بتقديم التقارير والوثائق والمستندات الى الادارة الضريبية او ان تقوم الادارة الضريبية بزيارة مواقع ومحال عمل المكلفين والاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق العائدة للمكلف .

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية

العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

إن هذه الدفاتر والمستندات والتقارير والبيانات والكشوفات تعتبر اسرار خاصة بالمكلفين لذا تحتم القوانين على الإدارة المالية الالتزام بعدم افشاء اسرار المكلفين واعطائها في غير الاحوال المجيزة لها او المسموح لها بذلك . فقد جاء في قانون انضباط موظفي الدولة: (كتمان المعلومات والوثائق التي يطلع عليها بحكم وظيفته , او اثناءها إذا كانت سرية بطبيعتها او يخشى من افشائها الحاق الضرر بالدولة , او الأشخاص او صدرت اليه اوامر من رؤسائه بكتمتها ويبقى هذا الواجب قائماً حتى بعد انتهاء خدمته , ولا يجوز له ان يحتفظ بوثائق رسمية سرية بعد إحالته على التقاعد او انتهاء خدمته بأي وجه كان) (١٦).

وقد جاء في قواعد السلوك الوظيفي: (الحفاظ على سرية المعلومات والوثائق الرسمية التي بحوزته التي يطلع عليها بحكم وظيفته وعدم استخدامها خلافاً للقانون) (١٧).

ان الواجب الوظيفي يحتم على الموظف احترام المعلومات التي بحوزته سواء كانت ذات طبيعة وظيفية او ذات طبيعة شخصية , وعدم افشاء او تسريب تلك المعلومات الخاصة بعمله , لانه قد يلحق ضرراً بالدولة او الأشخاص , علماً ان القوانين الجنائية تعاقب الموظف الذي لم يحافظ على اسرار مهنته ويقوم بإفشاء الاسرار الخاصة. (١٨).

فالموظف ملزم بموجب هذه القوانين بالحفاظ على سرية المعلومات التي يطلع عليها بحكم مهنته او عمله وقد جاء في قانون ضريبة الدخل: (تعتبر جميع الاوراق والبيانات والتقارير وقوائم التقدير ونسخها والمعلومات المتعلقة بدخله المكلف اسراراً محظور افشاؤها على من ينفذ احكام هذا القانون من الموظفين وغيرهم الا ان للسلطة المالية ان تعطي دوائر الدولة والقطاع العام البيانات مما لا ترى محظوراً من اعطائه او كان ضرورياً لتنفيذ احكام القانون او من اجل تعقيب اي جرم يتعلق بالضريبة عدا ما يتعلق بمفردات دخل المكلف) (١٩).

أن القانون الضريبي اوجب السرية التامة في معالجة كل المعلومات المتعلقة بالمكلف فالإدارات الضريبية يمكنها الاطلاع على معلومات متعلقة بالأوضاع الصحية والمهنية للمكلف وهذه المعلومات قد يؤدي افشاؤها الى الاضرار بمركز المكلف الاقتصادي والاجتماعي . ان مفهوم السرية التامة يعني عدم استخدام هذه المعلومات في اغراض غير التي أباحها القانون .

ان المحافظة على سرية المعلومات يكون اثناء الوظيفة وخارجها اي حتى بعد ان تنتهي الرابطة الوظيفية للموظف . وبالرغم من هذا الالتزام فأن القانون اباح افشاء المعلومات واطلاع الغير على هذه المعلومات في حالة تكون قناعة لدى الإدارة الضريبية ان المعلومات والبيانات والتقارير ليس مما يحظر افشاؤه .

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية العدد الثاني/ السنة التاسعة ٢٠١٧

كما اجاز القانون افشاء المعلومات اذا تعلق الامر بتنفيذ احكام القانون او اذا كان الغرض من الافشاء تعقيب جرم ارتكبه المكلف لجريمة تختص بالمسائل الضريبية .

اما الجهات التي اباح القانون منحها هذه المعلومات فهي دوائر الدولة والقطاع العام .

اما المشرع الاردني فقد وسع من مفهوم الفئات الملزمة بعدم افشاء اسرار المكلفين . وجاء في قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤ في المادة /٦٢: (-أ- يترتب على كل من يطلع بواجب رسمي لتنفيذ احكام هذا القانون :-

١- أن يعتبر المستندات والسجلات والمعلومات والاقراءات الضريبية وقرارات التدقيق والتقدير ونسخها التي يطلع عليها المتعلقة بدخل اي شخص او مفردات اي دخل أنها سرية ومكتومة) .

فمن يلزم بأداء الواجب الرسمي يشمل مفهوم الموظف ويشمل الغير ممن يكلفون باداء واجبات رسمية، مثل: الخبراء، او المهندسين، والمقاولين، او التجار. أما المشرع الضريبي المصري فقد حدد الجهات الملزمة بالمحافظة على اسرار المكلفين اذ شمل كل شخص يطلع على اسرار المكلف بحكم وظيفته، او اختصاصه، او عمله^(٢٠).

المطلب الثالث

التنزيلات والخسائر

١- التنزيلات

لايخضع لضريبة الدخل الا الدخل الصافي؛ والسبب في ذلك لان الدخل الصافي هو تعبير عن المقدرة التكليفية للمكلف على الوجه الاكمل وهذا يتفق مع قاعدة العدالة .

والدخل الخاضع للضريبة هو الدخل الاجمالي مطروحاً منه التكاليف التي تحملها صاحب الدخل، ويطلق على التكاليف مصطلح التنزيلات^(٢١).

والتنزيلات يقصد بها كل نفقة يصرفها المكلف في سبيل انتاج دخله وصيانتته، وقد عرفها قسم من الفقهاء بأنها تلك النفقات التي تستبعد من الدخل والتي تمثل مصاريف الصيانة وحصاة الاستهلاك^(٢٢).

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية

وتتنوع هذه النفقات فمنها ما يعد نفقة تصرف في سبيل انتاج الدخل ومنها ما يعد استعمالاً للدخل .

فالتنزيلات كل ما ينفقه المكلف لأجل الحصول على الدخل, وهي تصرف قبل تحقق الدخل ولا يتحقق الدخل بدون هذه النفقات . أما الاتفاق خارج هذا المعنى يعد استعمالاً للدخل بعد الحصول عليه , وليس تكلفة للحصول عليه ولا اعتبارات عديدة, منها: اجتماعية, ومنها اقتصادية . فأن المشرع العراقي أضاف بعض صور الاستعمالات لتكون جزءاً من التنزيلات وادخلها ضمن النفقات الجائزة الخصم^(٢٣) . والمشرع الضريبي العراقي استعمل لفظة التنزيلات للتعبير عن المبالغ التي تكبدها المكلف للحصول على دخله والتي تطرح منه قبل فرض الضريبة عليه. وقد اخذ المشرع العراقي بالمفهوم الواسع للتكاليف ليشمل النفقات والمصروفات المرتبطة بإنتاج الدخل بصورة مباشرة وغير مباشرة والتي نصت عليها المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ وجاء فيها (ينزل من الدخل كل ما ينفقه المكلف للحصول عليه خلال السنة التي نجم فيها والمؤيد حسابها بوثائق مقبولة ...).

أما الشروط العامة لاستنزال التكاليف .

إن حساب دخل المكلف الحقيقي يكون بعد تنزيل النفقات التي تكبدها المكلف للحصول على هذا الدخل وقيل احتساب الضريبة عليه. وان تنزيل النفقات لا تتم بناءً على رغبة المكلف, او وفق اهواء السلطة المالية, ولكن يتم ذلك بناءً على توفر مجموعة من الشروط^(٢٤).

١- ان تكون النفقة مؤكدة وحقيقية : فالتكاليف لاجل ان تخصم من الدخل الاجمالي فلا بد من أن تحقق فعلاً او يفترض تحققها .

اما المبالغ الاحتياطية التي يخصمها المكلف من ربحه لمواجهة نفقات احتمالية فهي لاتنزل من الدخل الاجمالي ؛ لانها نفقات غير مؤكدة كما في المخصصات لاغراض الغرامات والدعاوي (٢٥) .

٢- يجب أن تكون النفقة مدعومة بوثائق مقبولة لدى السلطات المختصة فالمشرع العراقي يفرض على المكلف الذي يدعي قيامه باتفاق المبالغ للحصول على الدخل او صيانتها , أن يؤكد تلك التكاليف بوثائق تقتنع بها السلطة المالية , اي ان تكون التكاليف مؤيده بمستندات مادية ثابتة^(٢٦) . ويجوز للسلطة المالية ان ترفض خصم كل نفقة لا تستند الي مستندات صحيحة او ادلة قاطعة .

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

٣- ان تكون النفقة متعلقة بالسنة المالية ذاتها التي تعلق بها الدخل , الذي يطلب تنزيلها من مجموعه .

٤- ان تصرف النفقة في حدود طبيعة كل مهنة وما تقره الاعراف والعادات المتبعة في ممارسة المهنة .

٥- لانتزاع النفقات الرأسمالية وانما تنزل نفقات الاستغلال والصيانة وذلك لانها تخضع للاندثار , والاندثار نفقه يمكن تنزيلها اي تكون النفقة ايرادية لا رأس مالية (٢٧) .

٦- ارتباط النفقة بنشاط المكلف سواء كان بصورة مباشرة , او غير مباشرة .

أما النفقات التي تخصم من الدخل الاجمالي فأن القانون الضريبي ذكر أموراً على سبيل الحصر وهي:

أ- الفوائد : نصت الفقرة (١) من المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل العراقي على (الفوائد المدفوعة لاقتراض مبالغ تستثمر في انتاج الدخل او زيادته ويشترط الا تزيد الفائدة على الفائدة القانونية . والفائدة هي المبلغ الذي يدفعه المدين على اصل الدين . ويجب أن تكون الفائدة نتيجة قرض حقيقي مؤيد بالمستندات المقبولة - وان يكون القرض بين ذمتين مستقلتين احدهما عن الاخرى . وان يستخدم القرض في انتاج الدخل او صيانته , وان تكون هذه الفوائد مدفوعة فعلاً).

ب- اجرة المحل الذي اشغل للحصول على الدخل (٢٨) . أما اذا كان المحل ملكاً صرفاً للمكلف فيعفى بدل ايجاره المقدر من ضريبة العقار . وكذلك يعفى القسط السنوي لكلفة المساحة المتضمنة بدل ايجار الاراضي وكلفة المنشآت المقامة عليها من ضريبة الدخل .

ت- نفقات صيانة الاصول الثابتة : فقد جاء في قانون ضريبة الدخل ينزل من الدخل كل ما ينفقه المكلف بما فيها المبالغ المصروفة لصيانة المكين والآلات والمعدات او تبديل العدد والادوات .

ث- الديون المتعذر تحصيلها .

ج- الضرائب والرسوم المدفوعة فعلاً عدا ضريبيتي الدخل والعقار والتي لها علاقة بالدخل الخاضع للضريبة .

ح- التبرعات : والتبرعات تعد من استعمالات الدخل اي انها لا تنفق قبل ان يتحقق الدخل وتساهم في انتاج الدخل وتكوينه وانما تدفع بعد حصول المكلف على الدخل ,

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

ويشترط ان تتوفر جملة من الشروط حتى يتم تنزيلها من الدخل ,ومن هذه الشروط:
(٢٩)

- ١- ان تصرف فعلاً فلا تكون نفقة وهمية .
 - ٢- ان تدفع لجهة معترف بها قانوناً , مثل :الجهات العلمية , ودوائر الدولة والقطاع العام .
 - ٣- ان يصدر بيان من وزارة المالية بأسماء تلك الجهات .
- ض- النفقة الشرعية :وهي اسم الشيء الذي ينفقه الانسان على عياله وزوجته واقاربه ويجب أن يتوفر في النفقة مجموعة شروط منها: (٣٠)
- ١- ان يحكم بها من محكمة ذات اختصاص .
 - ٢- ان يتم دفع النفقة فعلاً .
 - ٣- ان تقدم النفقة لمن لا يستحق عنه السماح القانوني الممنوح بموجب المادة /١٢ من قانون ضريبة الدخل .

وتشمل النفقة الشرعية كافة لوازم الحياة من طعام وثياب وسكن وتطبيب وخدمة (٣١).

ك- - اقساط التأمين : ويشترط فيها ان يكون التأمين لدى شركة تأمين عراقية وان يتم دفع القسط خلال السنة التي تم التحاسب بشأنها . وان يتم دفع القسط كلياً او جزئياً . ويتم تنزيل اقساط التأمين عن الزوجة ربة البيت التي ليس لها دخل مستقل والاولاد القاصرين الذين ليس لهم دخل مستقل .

ط - التوقيعات التقاعدية والمساهمات المقررة بقوانين التقاعد والضمان الاجتماعي . وينصرف مفهوم التوقيعات والمساهمات التقاعدية الى المبالغ التي تستقطع شهرياً وعلى شكل نسب مئوية من راتب الموظف (٣٢) او اجر العامل (٣٣) , بموجب قوانين التقاعد والضمان الاجتماعي .

س- اقساط اطفاء الموجودات وفق ما يحدده نظام الاندثار .

ويختلف مفهوم التنزيلات عن مفهوم الاعفاءات والسماحات , فالقانون الضريبي أدرج كل مفهوم منها في مادة قانونية خاصة به فأدرج الاعفاءات في المادة السابعة , والتنزيلات في المادة الثامنة . أما السماحات فتم أدرجها في المادة الثانية عشر من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية

والتنزيلات هي: تكاليف تنفق في سبيل توليد الدخل والمحافظة عليه , أما الاعفاءات فهي: مزايا قانونية تمنحها للأفراد والشركات . فالهدف من التنزيلات هو هدف مادي , بينما يكون للإعفاءات اهداف سياسية , او اقتصادية , او اجتماعية (٣٤) .

ويشترط في التنزيلات ان تكون مؤيده بوثائق مقبولة , اما الاعفاءات فأنها تمنح من قبل المشرع دون الحاجة الى شروط معينة .

كما تختلف التنزيلات عن السماحات من حيث ان مبلغ النفقات واجبة التنزيل متغير من مكلف لآخر ومن وقت لآخر حسب حجم الاتفاق , اما مبلغ السماح فهو ثابت بنص القانون وبالتالي فهو لا يختلف من مكلف لآخر .

كما أن التنزيلات يتمتع بها الشخص الطبيعي والمعنوي , وسواء كان المكلف مقيم في العراق او كان خارج العراق , أما السماحات فهي تمنح للشخص الطبيعي المقيم في العراق (٣٥)

وتختلف التنزيلات عن السماحات من حيث الهدف الذي تقررت من أجله , فالهدف من التنزيلات هو المحافظة على رأس المال اللازم لتكوين الدخل , بينما الهدف من منح السماحات هو اوسع من الهدف الذي منحت التنزيلات على اساسه فالهدف من السماحات يتمثل بمراعاة الظروف الاجتماعية والمدنية للمكلف .

وللتنزيلات دور اساسي في تكوين الدخل وانتاجه والمحافظة عليه . بينما ليس للسماح دور يذكر في تكوين الدخل الخاضع للضريبة . (٣٦) .

٢- الخسائر:

اهتم المشرع الضريبي العراقي بموضوع الخسائر التي تصيب المكلف الضريبي وكيفية معالجتها , وذلك لما للخسائر الضريبية من تأثير مباشر على الدخل الخاضع للضريبة , وبالتالي على الضريبة المستقطعة منه ؛ لذا افرد المشرع الضريبي العراقي في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ مادة خاصة لهذا الموضوع وضح خلالها الخسائر المقبولة من غير المقبولة وكيفية الوصول الى ذلك , وكيفية تنزيل الخسائر المقبولة فيها اذ نصت المادة ١١/ من القانون على ان: (تنزل خسارة المكلف في بعض مصادر الدخل الناجم في العراق والثابت حسابها بوثائق مقبولة قانوناً من الارباح الناجمة من المصادر الاخرى الخاضعة للضريبة عن نفس السنة التقديرية. اما الخسارة التي لا يمكن تسديدها على هذا الوجه فينقل حسابها وتنزل من دخل المكلف خلال خمس سنوات متصلة مع مراعاة الشرطين الآتيين....)

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

فالخسارة تعتبر من الاعباء الواجب خصمها من الدخل , الا ان قانون ضريبة الدخل النافذ لم يعتبر الخسائر التي تصيب المكلف نتيجة السرقة او الاختلاس من قبل أحد مستخدميها من الاعباء ولم يجوز تنزيلها من الدخل لانها لم تنفق من قبل المكلف وبماكانه اقامة الدعوى على السارق واستردادها منه وكذلك الحال بالنسبة للخسائر الرأسمالية^(٣٧).

اما الشروط الواجب مراعاتها من اجل ترحيل الخسائر فهي:

- ١- لايسمح بتنزيل اكثر من نصف الدخل الخاضع للضريبة في كل سنة من السنين .
- ٢- لا تنزل الخسارة الا من مصدر الدخل الذي نتجت عنه .

فموضوع الخسائر ينقسم الى قسمين :

القسم الاول : تنزيل الخسارة التي تحدث في سنة من الارباح الناجمة من المصادر الاخرى الخاضعة للضريبة عن نفس السنة التقديرية ولغرض تنفيذ ذلك اشترط المشرع الضريبي بعض الشروط التي يمكن معرفتها والاستدلال عليها من نص المادة ١١/ من قانون ضريبة الدخل النافذ وهي:^(٣٨) ان تكون الخسارة قد نتجت من نشاط داخل العراق.

- أ- ان يكون هذا النشاط الذي حدثت فيه الخسارة خاضعاً للضريبة اصلاً
- ب- ان تكون الخسارة مدعمة بالوثائق والمستندات المقبولة من السلطة المالية .
- ت- ان يتحمل المكلف عبئ الخسارة وليس شخصاً اخر.
- ث- ان يمارس المكلف الانشطة والحرف التي سمح المشرع بتنزيل خسائر بعضها من بعضها الاخر.
- ج- خصم الخسارة وتنزيلها من ارباح ذات السنة التي تحقق فيها.

القسم الثاني : تنزيل الخسارة من ارباح السنوات اللاحقة (ترحيل الخسارة) . في حالة قناعة الإدارة الضريبية بالخسارة التي جرى تنزيلها من الارباح الناجمة من مصادر الدخل الاخرى للسنة التقديرية نفسها وفي حالة عدم تسديد الخسارة من هذه المصادر الخاضعة للضريبة ينقل حساب الخسارة وتنزل من دخل المكلف ويتم ترحيلها للسنوات اللاحقة وقد حدد المشرع المدة التي ترحل لها بخمس سنوات , وبشرطين هما^(٣٩) :

الشرط الاول : لايسمح بتنزيل اكثر من نصف الدخل الخاضع للضريبة في كل سنة من السنين الخمسة .

الشرط الثاني: لا تنزل الخسارة الا من مصدر الدخل الذي نتجت عنه.

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

فإذا لم يستطع المكلف تنزيل الخسارة التي تحدث في سنة من ارباح المصادر الاخرى خلال نفس السنة التقديرية , اما بسبب إن المكلف ليس لديه إلا مصدر واحد للدخل , او لان المصادر الاخرى لا تكفي لتنزيل كل مبلغ الخسارة . اي قد تكون الخسارة كبيرة لا يمكن تغطيتها من الارباح الاخرى , في مثل هذه الحالة أجاز القانون للمكلف نقل الخسارة كلها أو جزء منها الى السنة التالية وتنزيلها من ارباحه المتحققة من تلك السنة ولغاية خمس سنوات وإذا تبقى شيء من الخسارة بعد مضي السنوات الخمس , فإن المكلف لا يستطيع ان يطالب بتنزيل الباقي^(٤٠) . على أن تكون تلك السنوات متصلة اي إنه إذا لم يحقق ربحاً في سنة او اكثر فلا يعوض عنها سنة أخرى^(٤١).

المطلب الرابع

الاعفاءات

ان الاعفاء الضريبي يعني عدم فرض الضريبة على دخل معين , إما بشكل دائم او مؤقت , وذلك ضمن القانون وتلجأ الدول الى هذا الامر لاعتبارات تقدرها بنفسها وبما يتلاءم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية^(٤٢).

فالاعفاء الضريبي ميزة قانونية تمنحها السلطة العامة للأشخاص الطبيعية والمعنوية من اجل تحقيق اهداف معينة سياسية واقتصادية واجتماعية والاعفاء الضريبي , هو: استبعاد المشرع لايادات فيها خصائص الدخل من حيث الخضوع للضريبة ؛ وذلك لتحقيق اغراض سياسية واجتماعية واقتصادية . فالأصل هو خضوع الاموال للضريبة اما الاعفاء فهو استثناء من هذا الاصل .

والاعفاءات الضريبية أما ترد في قانون ضريبة الدخل , او في قوانين , او قرارات خاصة , او في معاهدات دولية , أو اتفاق خاص^(٤٣).

١- الاعفاءات المقررة في قانون ضريبة الدخل .

نص المشرع العراقي على هذه الاعفاءات في المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل , وهي:
اعفاءات مقررة لاغراض اجتماعية وسياسية واقتصادية

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية

أ- الاعفاءات الاجتماعية :

وقد تقرر هذه الاعفاءات إما لمصلحة الافراد والهيئات وإما لتجنب الازدواج الضريبي , او لغرض تشجيع الانشطة الاقتصادية فالاعفاءات المقررة لمصلحة الافراد , مثل :الدخل الزراعي . اما المقررة لمصلحة الهيئات , مثل : اعفاء دخل الاوقاف والمعابد الدينية .

ب - الاعفاءات الاقتصادية : مثل : اعفاء المشاريع الزراعية والصناعية .

ان المشرع الضريبي يستخدم سياسة الاعفاء الضريبي من اجل تحقيق العديد من الاهداف الاقتصادية ومن اهم هذه الاهداف هو رفع معدل النمو الاقتصادي خاصة في الدول النامية . فالمشرع يستخدم الضريبة في توجيه الاستثمار , حيث ان الاعفاء الضريبي يكون عاملاً قوياً لتنمية الميل للاستثمار ويحفز رجال الاعمال بالاندفاع صوب الاستثمار^(٤٤) .

ج - الاعفاءات السياسية والدولية التي تعتمد على مبدأ المعاملة بالمثل , أو قد تكون على سبيل المجاملة^(٤٥) .

٢- الاعفاءات المقررة بموجب قوانين او قرارات خاصة .

مثال ذلك ما قرره المادة /٤١ من قانون الخدمة الخارجية رقم ٤٥ لسنة ٢٠٠٨ من اعفاء مخصصات الخدمة الخارجية من ضريبة الدخل .

٣- الاعفاءات المقررة بموجب معاهدات دولية او اتفاقات خاصة .

مثل ما جاء في المادة /١٦ من اتفاقية سحب القوات الاجنبية من العراق المبرمة عام ٢٠٠٨ بين العراق والولايات المتحدة الامريكية حيث نصت : (الا تفرض اي ضرائب او رسوم كما هي معرفة في الفقرة (١٠) قدرت قيمتها وفرضت في اراضي العراق على السلع والخدمات التي يتم شراؤها في العراق من قبل قوات الولايات المتحدة ...)

المبحث الثاني

التنظيم القانوني لحقوق المكلف ذات الطابع الاجرائي

تقوم الإدارة الضريبية بمجموعة من الاجراءات لاختصاص دخول المكلفين للضريبة , وعند قيام الادارة الضريبية بإجراءاتها هذه تبرز عدة حقوق يكون من حق المكلف أن يتمتع بها في مواجهة هذه الاجراءات .

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

ان تمتع المكلف بهذه الحقوق لا يتحقق عنه اي تجاوز على مهام السلطة المالية وما تسعى الى تحقيقه من اهداف .

وهذه الحقوق التي يتمتع بها المكلف هي حق المكلف بأن يكون على علم بكل ما يصدر من تشريعات وتعليمات وقرارات ادارية خاصة بالمكلف حتى يتمكن من تحديد ومعرفة حقوقه والتزاماته. وكذلك في حق المكلف بأن تقوم الإدارة الضريبية بالفحص الدقيق للحالات الضريبية وحق المكلف في استرجاع او استرداد اي مبالغ زائدة تم استحصالها من قبل الإدارة الضريبية .

عليه سنقسم هذا المبحث الى الاقسام (الفروع التالية)

المطلب الاول

تبليغ المكلف بالمسائل الضريبية

إن الضريبة يجب ان تفرض طبقاً لقواعد محددة وواضحة بالنسبة للمكلف والإدارة الضريبية.

فسعر الضريبة ووعاؤها وميعاد سدادها وكيفية تحصيلها وكافة الاجراءات المتعلقة بها يجب أن تكون معروفة من العامة^(٤٦) .

فمن الاهمية أن يعرف المكلف المخاطب بالقاعدة الضريبية مدى التزامه بها على وجه التحديد و بصورة واضحة حتى يحدد موقفه المالي ,

ويعرف مدى ما يلتزم به من ضرائب , اي ان تكون الضريبة معلومة وواضحة بالنسبة للمكلف بشكل يقيني لا غموض فيه ولا تحكم وهو ما يعرف بقاعدة اليقين^(٤٧) .

فيقين الضريبة يمثل أحد القواعد الاساسية المكونه للنظم الضريبية والتي تتطلب تحديد الضريبة بوضوح دون تحكم , بحيث يعلم كل مكلف ما عليه من ضريبة وموعد أدائه(٤٨) .

وهذا يعد أساساً لتأكيد حق المكلف في أن يكون على علم بالعديد من المسائل الضريبية التي ترتبط به بحيث لا يكون للمكلف إذا ما توافرت له الوسائل والامكانيات اللازمة للعلم من الاحتجاج بعدم معرفة هذه المسائل للضريبة .

ويتم علم المكلف بالمسائل الضريبية عن طريق التبليغ بالاخطارات. ويعد التزام الادارة بأخطار المكلف من الالتزامات الطبيعية التي تدخل ضمن اختصاص الادارة الضريبية , اذ يكون من واجبه اخطار المكلف بالتكليف الضريبي وكل ما يتعلق بهذا التكليف من قيمة

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية

العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

الضريبة ومواعيد دفع الضريبة وغير ذلك^(٤٩). فتقدير دخل المكلف وفرض الضريبة وجبايتها يتطلب من السلطة المالية أن تصدر الى المكلف او الى اي شخص آخر , من البيانات والاطارات والقرارات التي تستطيع بواسطتها ان تحدد دخله وتضبط حسابه واشعاره بما عليه من واجبات تجاه الدولة .

وخوفاً من أن يتهرب المكلف من دفع الضريبة , وينفي علمه بهذه الاخطارات والتبليغات , أوجب القانون ان يتم التبليغ بعد ختم وتوقيع السلطة المالية .

ويعتبر توقيع السلطة المالية على هذه الاوراق صحيحاً سواء كان مختوماً او مكتوباً مالم يقدّم الدليل على خلاف ذلك .

ان تبليغ المكلفين بهذه الاخطارات يكون بأحد الطريقتين الاتيتين^(٥٠):

١- تسليمها الى شخص المخاطب أو أحد مستخدميهِ في محل عمله أو الى أحد أفراد عائلته الساكنين معه وفق أصول التبليغ القانونية.

٢- ارسالها بالبريد المسجل الى عنوانه المسجل لدى السلطة المالية وعلى دائرة البريد أن تبلغ الرسالة الى مخاطبها او الى من تقدم بيانه في الفقرة (١) من هذه المادة وأذا ارسلت الرسالة بالبريد المسجل تعتبر مبلغة للشخص الساكن في العراق بعد أربعة عشر يوماً من تاريخ تسجيلها أما الشخص الساكن خارج العراق فيعدّ مبلغاً بعد ستين يوماً من تاريخ التسجيل . ويكفي لاثبات التبليغ على هذا الوجه تسجيل الرسالة بالبريد حاملة عنوان مخاطبها الصحيح مالم ترجع الرسالة غير مبلغة.

ويجوز تبليغ وكيل المكلف بهذه الاخطارات باعباره يقوم مقام الاصيل بشرط أن تكون الوكالة رسمية مصدقة من الكاتب العدل .

وجاء في قانون ضريبة الدخل العراقي: (على السلطة المالية أن تبلغ المكلف خطياً بدفع الضريبة معينة مقدارها وتاريخ استحقاقها , ويعتبر توقيع المكلف على مذكرة التقدير تبليغاً له بالدفع)^(٥١) .

اما إذا امتنع المكلف او المراد تبليغه عن تسلم الاخطارات , او الاستمارة يحرر القائم بالتبليغ شرحاً يثبت فيه ذلك ويدون فيه تاريخ ومحل الامتناع ويوقعه ويعتبر ذلك تبليغاً من الوجهة القانونية^(٥٢) .

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

وتبليغ المكلف او إخطاره يعتبر وسيلة قانونية لها حجيه واضحة في الاثبات عند حصول المنازعة الضريبية فالإدارة تحتج بها في حالة تحققها , أما في حالة انعدامها او تخلف شرط من شروطها اوجب القانون توفره في وسيلة اجرائها فالمكلف يحتج بها^(٥٣).

وقد جاء في القانون الضريبي العراقي إن على الادارة الضريبية القيام بالاطار في حالات عدة منها عند تبليغ المكلف بالدخل المقدر والضريبة المترتبة عليه^(٥٤). وكذلك في حالات الطعن الضريبي , كما لو رفض اعتراضه المقدم امام السلطة المالية , إذ يعد شرطاً لازماً (التبليغ) كي يتمكن المكلف من تقديم الاستئناف^(٥٥).

كما في حالة التبليغ بمواعيد المرافعات أمام لجنة التدقيق والاستئناف وغير ذلك. (٥٦).

اما القانون الضريبي الاردني فجاء فيه:^(٥٧)

أ- ١ - تتولى الدائرة تبليغ المكلف بأي مطالبة , او اشعار , او اقرار , او مذكرة او كتاب صادر عنها وفق احكام هذا القانون بإرساله بالبريد الالكتروني او بالبريد المسجل او بواسطة الشركة المرخصة المعتمدة وذلك على العنوان المعتمد لدى الدائرة وفق احكام المادة (٥٨) من هذا القانون .

٢ - في حالة قيام الدائرة بتبليغ المكلف بواسطة البريد الالكتروني تطبق الاجراءات والاحكام المنصوص عليها في قانون المعاملات الالكترونية لهذه الغاية .

٣ - إذا تعذر التبليغ وفقاً لاحكام البند (١) من هذه الفقرة فيتم اجراء التبليغ بالنشر لمرتين في صحيفتين يوميتين محليتين على أن لا تقل المدة بين النشر الاول والثاني عن عشرة أيام ويعتبر التبليغ في هذه الحالة قانونياً منتجاً آثاره.

ب - اذا لم يتوافر لدى الدائرة عنوان للمكلفين وفق احكام المادة (٥٨) من هذا القانون فللمدير اجراء التبليغ بالنشر لمرة واحدة على الاقل في صحيفتين يوميتين محليتين .

ج في جميع الاحوال يجوز للدائرة تبليغ المكلف بالذات او بواسطة شخص مفوض عنه .

د - يعتبر التبليغ قانونياً بعد مرور خمسة عشر يوماً على ارساله بالبريد المسجل او بواسطة الشركة المرخصة المعتمدة اذا كان المكلف مقيماً داخل المملكة او بعد مرور ثلاثين يوماً على ارساله بالبريد المسجل او بواسطة الشركة المرخصة المعتمدة اذا كان مقيماً خارجها....)

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

أما التشريع الضريبي المصري فقد جاء فيه في المادة /٩٥ من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ لتلتزم الأمور المختصة بأخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له قبل عشرة ايام على الأقل من ذلك التاريخ

وجاء في المادة /١٠٤ من القانون نفسه :- للمصلحة حق توقيع وعلى المصلحة أن تخطر الممول بالمطالبة بالسداد خلال ستين يوماً من تاريخ موافقة الممول على تقديرات الأمورية

المطلب الثاني

ضمان الفحص الدقيق لكل الحالات الضريبية

إن على الإدارة الضريبية التزام الدقة في الاجراءات التي تقوم بها فالإدارة الضريبية تباشر الاجراءات المتعلقة بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة والتي تجعل من دخل المكلف خاضعاً للضريبة , وكذلك تباشر الاجراءات المتعلقة بتقدير الدخل .

وإن على الإدارة وهي تقوم بعملها هذا أن لا تتعسف في استخدام السلطات المخولة لها , فالسلطة المالية قد تنحرف عن هدفها المرسوم لها والمقرر لها قاصدة تحقيق اهداف او اغراض اخرى غير معترف لها بها , فالادارة بصورة عامة قد يكون لها هدف معين بنص قانوني فهنا يجب على الإدارة الالتزام بتحقيق هذا الهدف عند اصدار قراراتها ولا تتعداه الى غيره .

أما إذا جاء النص خالياً من تحديد الهدف فأن على الإدارة الالتزام في قراراتها بتحقيق المصلحة العامة , لا أن تستعمل سلطاتها بطريقة انتقائية او عشوائية من دون حدود معينة (٥٨)

إن الدقة في عمل الإدارة الضريبية يستلزم توافر مجموعة من الضمانات تشكل مفاهيم اساسية على الإدارة الضريبية الاعتماد عليها , ومنها:

١- كفاءة الجهاز الاداري :

يجب توافر جهاز اداري ضريبي كفؤ له القدرة على فهم ومعرفة القانون الضريبي والتعليمات المالية .

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

فالإدارة الضريبية الكفوة هي التي تعمل على تطبيق القوانين الضريبية والتعليمات المتعلقة بها وهي التي لا تتصرف الا في اطار الاحكام التشريعية والتنظيمية التي تحدد مهماتها واختصاصاتها^(٥٩).

٢- التطبيق الصحيح للقانون وعدم اصدار التفسيرات المتناقضة^(٦٠).

إن الإدارة الضريبية بوصفها ادارة تنفيذية يجب عليها تطبيق القوانين واللوائح الضريبية تطبيقاً سليماً ودقيقاً , وعليها ايضا الالتزام بمبدأ المشروعية القانونية عند اصدار اللوائح والبلاغات المتعلقة بتلك القوانين .

فالتطبيق السليم للنصوص القانونية لا ينصرف الى عدم اصدار القرارات الادارية المخالفة للنصوص القانونية, وانما ايضاً الابتعاد عن اصدار القرارات المتناقضة مع بعضها في الوقائع الضريبية المتماثلة .

المطلب الثالث

تصحيح التقدير النهائي للدخل الضريبي

إن الإدارة الضريبية ومن خلال الاقرار الضريبي, او من خلال الاعتماد على وسائل التقدير الاداري تتوصل الى حصر وكشف و تقدير الدخل الخاضع للضريبة , وعندما يكون هذا التقدير الذي تتوصل اليه الادارة الضريبية نهائياً , فيكون من حق الادارة الضريبية أن تطلب من المكلف أن يسدد الدين الضريبي .

ولكن بثبوت عدم دقة التقدير الذي تم التوصل اليه فإن قوانين ضريبة الدخل قد وفرت للإدارة الضريبية الامكانية في أن تعيد التقدير بصورة التقدير الاضافي او ما يسمى بالرجوع في التقدير في قانون ضريبة الدخل العراقي.

فقد جاء في قانون ضريبة الدخل العراقية: (على السلطة المالية ان تقدر الضريبة على اساس الدخل الحقيقي ولها الحق في الرجوع بالتقدير على من سبق تقدير دخله بأقل من حقيقته إذا ظهرت لديها وقائع مادية بضمنها الاخبار التحريري , ولمدة خمس سنوات ماضية باستثناء السنة التقديرية . أما من لم يتم تقدير دخله فيكون الرجوع عليه ابتداءً من تاريخ تحقق الدخل , ولا يؤثر في حق السلطة المالية في الرجوع بالتقدير عدم تبليغ الاشخاص به)^(٦١).

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

فالقانون هنا ضمن حق الادارة في الرجوع بالتقدير الذي توصلت اليه . ولكن عندما يتم تقدير الدخل بصورة مبالغ فيه وبعيداً عن الواقع لم يعط المكلف الحق في اعادة النظر فيها مجدداً^(٦٢) .

أما حالة تصحيح التقدير النهائي فتتحقق هذه الحالة إذا وجد سبب لدى المكلف يجعل عملية التقدير التي اجريت على دخل المكلف غير صحيحة , فقد تفرض ضريبة على نشاط لم يزاوله المكلف او يكون ذلك النشاط غير خاضع للضريبة او إن السلطة المالية ارتكبت خطأ في تطبيق سعر الضريبة فهنا تتحقق حالة تستوجب تصحيح التقدير^(٦٣) .

ولكن المشرع الضريبي اشترط ان يقدم المكلف طلباً بأجراء تصحيح التقدير خلال مدة معينة الا إذا تعلق الامر بالضريبة التي يتم استيفاؤها عن طريق الاستقطاع المباشر ففي هذه الحالة لا حاجة لطلب من المكلف ولا يعتد بالمدة القانونية المحددة للتقادم^(٦٤) .

أما القانون الضريبي الاردني فإنه قيد إعادة النظر بالتقدير بجعلها مسألة جوازية ترجع للمدير , او من يفوضه خلال مدة لا تزيد على اربع سنوات من تاريخ تقديم الاقرار الضريبي , او من تاريخ تعديله وللمدير اصدار قرار معدل للقرارات السابقة في اي من الحالتين التاليتين :

١- وجود خطأ في تطبيق القانون .

٢- إغفال القرار السابق لحقيقة , او واقعة او لوجود مصدر دخل لم يعالج في حينه .^(٦٥)

أما القانون الضريبي المصري فقد اعطى للمكلف الحق في طلب تصحيح تقدير الضريبة النهائي وجاء في قانون الضريبة المصري : (على المصلحة تصحيح الربط النهائي المستند الى تقدير الأمورية او قرار لجنة الطعن بناءً على طلب يقدمه صاحب الشأن خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائياً , وذلك في الحالات الآتية :

١- عدم مزاولة صاحب الشأن اي نشاط مما ربطت عليه الضريبة .

٢- ربط الضريبة على نشاط معفي منها قانوناً .

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

١٢ ربط ذات الضريبة على ذات الإيرادات أكثر من مرة .

وللوزير أن يضيف حالات أخرى بقرار منه^(٦٦).

المطلب الرابع

إسترداد ما زاد من مقدار الضريبة

يقرر القانون الضريبي منح الحق للمكلف باسترداد ما دفعه زيادة على ما هو ملزم بدفعه من دين الضريبة , وسبب منح هذا الحق للمكلف هو حمايةً لدخل المكلف من التجاوز عليه من قبل الإدارة الضريبية . بالإضافة الى ذلك فإن منح هذا الحق يعدّ دعماً لمفهوم سلامة الضريبة ودقة وكفاءة الجهاز الضريبي .

أما اسباب حدوث او تحقق هذه الزيادة, فيرجع الى حالات كثيرة منها :

* قد تجانب الادارة الضريبية الصواب عند قيامها بتقدير الضريبة وتحصيلها. فقد يحدث خطأ مادي من جانب الادارة الضريبية كما لو حصل عدم التطابق بين المبلغ الضريبي المثبت في الاستمارة الخاصة بالمكلف والرقم المثبت في وصل التسديد.

* قد يتم تقدير دخل المكلف بالاعتماد على كشوفات وبيانات غير مطابقة للواقع وفيها زيادة على ما هو حقيقي .

* قد يصدر قرار من اللجنة الاستئنافية المشكلة في إطار قضايا ضريبة الدخل يتضمن الغاء أو تعديل التقدير الحاصل على دخل المكلف مما يستوجب رد المبالغ الزائدة التي تم تحصيلها من المكلف .

وقد جاء في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ: (على السلطة المالية أن ترد للمكلف ما كان قد دفعه اليها من الضريبة أكثر من المقدار المتحقق عليه بشرط أن يقدم طلباً بذلك خلال خمس سنوات من ختام السنة المالية التي دفعت فيها الزيادة .

اما الضريبة المستوفاة بطريقة الاستقطاع المباشر فتزد دون حاجة الى طلب من المكلف)^(٦٧).

من خلال ما جاء في قانون ضريبة الدخل العراقي يتضح أن من حق المكلف استرداد ما دفعه دون وجه حق للإدارة الضريبية , وذلك يحدث اثناء عملية التحاسب الضريبي عندما تكون

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

الاستقطاعات الضريبية من المكلفين تزيد عن المقدار الصحيح الواجب دفعه , او ان تكون التسديدات اكثر من المستحق قانوناً والتي تم دفعها الى الادارة الضريبية .

وعند تحقق هذه الحالات فعلى المكلف عندما يريد استرجاع هذه المبالغ الزائدة , ان يقدم طلباً تحريراً للسلطة المالية لرد الزيادة في المبالغ المدفوعة واستثنى القانون الضريبي العراقي الموظفين والعمال من المطالبة التحريرية (٦٨) .

واشترط القانون ان يقدم المكلف الطلب التحريري خلال خمس سنوات اعتباراً من ختام السنة المالية التي دفعت فيها الزيادة (٦٩) .

وجاء في القانون الضريبي الاردني ان المكلف إذا دفع مبلغاً يزيد على المبالغ المستحقة عليه فعلى الدائرة تحويل الرصيد الزائد لتسديد اي مبالغ اخرى مستحقة عليه للدائرة بمقتضى أحكام التشريعات النافذة , وإذا تبقى اي مبلغ من هذا الرصيد , تلزم الدائرة برده الى المكلف خلال مدة لا تزيد على ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمها طلباً خطياً بذلك .

أما إذا لم ترد الدائرة الرصيد الزائد في الموعد المحدد اي في المدة التي لا تزيد على ثلاثين يوماً ففي هذه الحالة تلزم الدائرة بدفع مبلغ اضافي بنسبة (٩%) سنوياً (٧٠) .

أما في القانون الضريبي المصري فقد جاء فيه (إذا تبين للمصلحة أحقية الممول في استرداد كل او بعض الضرائب او غيرها من المبالغ التي ادبت بغير وجه حق , التزمت برد هذه الضرائب والمبالغ خلال خمسة واربعين يوماً من تاريخ طلب الممول الاسترداد والا استحق عليها مقابل تأخير على اساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الاول من يناير السابق على تاريخ استحقاق الضريبة مخصوصاً من ٢% (٧١) .

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية

الخاتمة

من خلال دراستنا للتنظيم القانوني لحقوق المكلف اتجاه الادارة الضريبية توصلنا الى النتائج والتوصيات التالية :

اولاً: الاستنتاجات

ان المشرع الضريبي اعطى الحق للمكلف ان يتمتع بسماع عن زوجته في حالة كونها ربة بيت وليس لها دخل يخضع للضريبة , وان هذا السماح لا يمنح الا لزوجة واحدة حتى في حالة تعدد الزوجات .

ان تنزيل النفقات من الدخل الخاضع للضريبة يتم وفق شروط معينة فمتى ما توافرت هذه الشروط فحينئذ يتم تنزيل هذه النفقات من الدخل الخاضع للضريبة , مثل توجيه النفقة للحصول على الدخل , وسنوية النفقة , وحقيقتها وتأكيدها , وتأييدها بوثائق مقبولة .

ان السماحات تقررها قوانين ضريبة الدخل كحق للمكلف مقابل الاعباء العائلية والشخصية , وعلى هذا الاساس فالسماحات تسري على الاشخاص الطبيعية المقيمة في الدولة دون الاشخاص المعنوية .

ان المشرع الضريبي العراقي اعطى الحق للأشخاص بالرجوع على الادارة الضريبية واسترجاع المبالغ الزائدة المدفوعة كضريبة بدون وجه حق .

ثانياً: التوصيات

ما جاء في المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل بأن ينزل من الدخل كل ما ينفقه المكلف للحصول عليه خلال السنة التي نجم فيها , والمؤيد حسابها بوثائق مقبولة , وقد وردت في الفقرات (١٠،٩،٨) من المادة الثامنة ينزل من الدخل التبرعات , والنفقة الشرعية , واقساط التأمين وهذا يتناقض مع ما جاء في صدر المادة الثامنة , لان التبرعات والنفقة الشرعية واقساط التأمين تعتبر استعمالاً للدخل , لانها لا تنفق من اجل الحصول على الدخل , والمفروض ادراجها ضمن الاعفاءات .

ما جاء في موضوع الخسائر بأن تنزل خسارة المكلف في بعض مصادر الدخل وتنزل من دخل المكلف خلال خمس سنوات متصلة مع مراعاة الشرطين الاتيين :

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية

العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

- ١- لايسمح بتنزيل اكثر من نصف الدخل الخاضع للضريبة
 - ٢- لاتنزل الخسارة الا من نفس مصدر الدخل الذي نتجت عنه .
- والمطلوب من المشرع عدم التقيد بفترة زمنية او بنسبة النصف من الدخل لان المكلف يجب ان يحصل على جميع المبالغ التي خسرها .

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية

الهوامش

١. أ. د. سعد خضير الرهيمي : محاضرات في المالية العامة والتشريع المالي القيت على طلبة الدراسات العليا الدكتوراه , كلية القانون , جامعة بابل , للعام الدراسي ٢٠١٤-٢٠١٥ .
٢. حسن عداي الدجيلي , شرح قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ , مطبعة عصام , بغداد , ١٩٨٨ , ص ١٢٩ .
٣. د. عبد الباسط على جاسم الزبيدي , شرح قانون ضريبة الدخل , المكتبة القانونية , بغداد , ٢٠١٣ , ص ١٦٤ .
٤. د. محمد عبد الله العربي , اصول علم المالية العامة والتشريع المالي , ط ١ , الاسكندرية , ١٩٥٣ , ص ٢٤٤ .
٥. د. طلال الحجاوي , م هيثم العنبيكي , المحاسبة والتحاسبات الضريبية , ط ٢ , دار الكتب ' كربلاء , ٢٠١٤ , ص ١٢٠ .
٦. الفقرة (١) من المادة / الثانية عشر هـ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.
٧. د. طلال الحجاوي , م هيثم العنبيكي , مصدر سابق , ص ١٢١ .
٨. حسن عداي الدجيلي مصدر سابق , ص ١٢٩ .
٩. عبد الباسط جاسم الزبيدي , مصدر سابق , ص ١٦٥ .
١٠. الفقرة ١ - ب من المادة / ١٢ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.
١١. الفقرة ١ - ج من المادة / ١٢ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.
١٢. المادة ٣٤ من قانون الاحوال الشخصية رقم ١٨٨ لسنة ١٩٥٩ المعدل .
١٣. الفقرة (٥) من المادة / ١٢ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .
١٤. الفقرة (٢) من المادة / ١٢ من قانون ضريبة الدخل العراقي .
١٥. www.lebarmy.gov.lb/ar/news/?7607hvgliivnchiu
١٦. الفقرة سابعاً من المادة / الرابعة من قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام ومنتسبي القطاع المختلط لسنة المعدل.
١٧. الفقرة (٨) من نموذج قواعد السلوك الخاصة بموظفي الدولة والقطاع العام ومنتسبي القطاع المختلط لسنة ٢٠٠٦ .
١٨. د. علي محمد بدير . د. عصام البرزنجي , ود. مهدي السلامي , مبادي واحكام القانون الاداري , شركة العاتك لصناعة الكتاب , ط ٤ , القاهرة , ٢٠٠٩ , ص ٣٢٣-٣٢٢ .
١٩. المادة الثالثة والخمسون من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ.
٢٠. المادة (١٠١) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
٢١. أ. د. سعد الرهيمي , مصدر سابق .
٢٢. د. محمد عبد الله العربي , مصدر سابق , ص ١٩٤ .
٢٣. صادق الحسني , داسة تحليلية لوعاء الضريبة في العراق ومدى مساهمته لقواعد المحاسبة , رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الحقوق , القاهرة ' ١٩٧١ , ص ١٨٤ .

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

٢٤. د. عادل فليح العلي , المالية العامة والتشريع المالي , الدار الجامعية للطباعة والنشر والترجمة , الموصل , ٢٠٠٢ , ص ٢٧١-٢٧٥ .
٢٥. مها حاجي شاهين , التنزيلات في قانون ضريبة الدخل , منشورات زين الحقوقية , ط ١ , لبنان , ٢٠١٣ , ص ٣١
٢٦. د. طاهر الجنابي , علم المالية والتشريع المالي , المكتبة القانونية , بغداد , ٢٠٠٧ , ص ٢٠٥
٢٧. د. محمد حلمي النشار , د. محمد طه بديوي , اصول التشريع الضريبي المصري , ط ١ , دار المعارف , مصر , ١٩٥٩ , ص ٨٣٢ .
٢٨. الفقرة (٢-أ) من المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣
٢٩. الفقرة (سادساً) من المادة ٣/ من تعليمات الاستقطاع المباشر رقم (١) لسنة ٢٠٠٧ الوقائع العراقية العدد ٤٠٣٨ في ٢٦/٣/٢٠٠٧ , ص ٦ .
٣٠. الفقرة خامساً من المادة ٣/ من تعليمات الاستقطاع المباشر لسنة ٢٠٠٧ , ص ٦ .
٣١. د. احمد الكبيسي , الوجيز في شرح قانون الاحوال الشخصية وتعديلاته , الجزء الاول , الزواج والطلاق وأثارهما , ط ٢ , المكتبة القانونية , بغداد , ٢٠١٠ , ص ١٠٠-١٠٣
٣٢. الموظف (كل شخص عهدت اليه وظيفة دائمة داخله في الملاك الخاص بالموظفين) عرفتها المادة الثانية من قانون الخدمة المدنية العراقي رقم ٢٤ لسنة ١٩٦٠ .
٣٣. عرفت المادة الثامنة / ثانياً من قانون العمل العراقي رقم ٧١ لسنة ١٩٨٧ المعدل العامل بقولها (يقصد بالعامل لأغراض هذا القانون , كل من يؤدي عملاً لقاء اجر ويكون تابعاً في عمله لإدارة وتوجيه صاحب العمل الذي يقصد به كل شخص طبيعي او معنوي يستخدم عامل او اكثر لقاء اجر) .
٣٤. د. عبدالفتاح عبدالرحمن عبدالجيد , اقتصاديات المالية العامة , الطبعة الثانية , مطبعة الكمالية , جامعة المنصورة , ١٩٩٦ , ص ٢٦٤ .
٣٥. المادة ١٢ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .
٣٦. مها حاجي شاهين علي السليفي , التنزيلات في قانون ضريبة الدخل , منشورات زين الحقوقية , ط ١ , لبنان , ٢٠١٣ , ص ٥٦ ,
٣٧. حسن عداي الدجيلي , مصدر سابق , ص ١٦٤ .
٣٨. د. هشام صفوت العمري , الضرائب على الدخل , مطبعة الجاحظ , بغداد , ١٩٨٩ , ص ٨٧ .
٣٩. أ.د. سعد الرهيمي , مصدر سابق .
٤٠. د. طاهر الجنابي , علم المالية العامة و التشريع المالي , مصدر سابق, ص ٢١٨ .
٤١. حسن عداي الدجيلي , مصدر سابق, ص ١٧٠ .
٤٢. عمار فوزي المياحي , الاعفاء الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل, رسالة ماجستير , كلية الحقوق , جامعة النهرين , ٢٠٠١ , ص ٨ .
٤٣. د. سعد الرهيمي , مصدر سابق

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية

٤٤. د. عبدالفتاح عبدالرحمن عبدالمجيد , اقتصاديات المالية العامة , ط٢ , مطبعة الكمالية , جامعة المنصورة , ١٩٩٦ , ص ٢٦٦ .
٤٥. د. مالك دوهان الحسن الجبوري , المدخل لدراسة القانون , النظرية العامة للقاعدة القانونية , الجزء الاول . مطبعة الجامعة , بغداد , ١٩٧٢ , ص ٤٢٠ .
٤٦. د. منصور ميلاد يونس, مبادئ المالية العامة , المؤسسة الفنية للطباعة والنشر , ليبيا , ٢٠٠٤, ص ١١٦ .
٤٧. عادل أحمد حشيش , اساسيات المالية العامة , دار النهضة العربية للطباعة والنشر , بيروت , ١٩٩٢ , ص ١٥٩ .
٤٨. د. محمد عبدالله العربي , اصول علم المالية. مصدر سابق, ص ١١٢ .
٤٩. محمد خير العكام , الادارة الضريبية, الموسوعة العربية [www .arad-ency.com/l-list.law.php? category=5](http://www.arad-ency.com/l-list.law.php?category=5)
٥٠. المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .
٥١. المادة /٤٤ من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .
٥٢. الفقرة (٢) من المادة /٢٠ من قانون المرافعات المدنية المرقم ٨٣ لسنة ١٩٦٨ المعدل .
٥٣. د. صالح يوسف عجينة, ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية , المطبعة العالمية , القاهرة , ١٩٦٥ , ص ٤٦٣ .
٥٤. المادة / ٣٣ و المادة/٤٤ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.
٥٥. المادة /٣٥/ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.
٥٦. المادة / ٣٦ / من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.
٥٧. المادة /٥٩/ من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.
٥٨. د. غازي فيصل مهدي, د. عدنان عاجل, القضاء الاداري , ط٢, مؤسسة النبراس للطباعة والنشر , النجف الاشرف , ٢٠١٢ , ص ١٩٩-٢٠٠ .
٥٩. .Pierre beltram , la fiscalite en france, Hachette suprieu paris ,1992,,p.131.,
٦٠. محمد خير العكام . الادارة الضريبية . مصدر سابق. [www .arad-ency.com/l-list.law.php? category](http://www .arad-ency.com/l-list.law.php?category)
٦١. المادة / ٣٢ / من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .
٦٢. قيس حسن البدراني ,المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبة الدخل , اطروحة دكتوراه , كلية الحقوق , جامعة الموصل , ٢٠٠٤ , ص ١٢٣ .
٦٣. التقدير الاحتياطي في قانون ضريبة الدخل , مجلة الرافدين , مجلد ١٤ العدد ٥٠ , السنة ١٦ www.iasjhttpil.net/liajz?func=full_text&id=31929
٦٤. المادة /٤٩/ من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .
٦٥. الفقرة (أ) من المادة /٣٤/ من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤ .
٦٦. المادة /١٢٤/ من قانون ضريبة الدخل على المصري رقم ٩١ , لسنة ٢٠٠٥ .
٦٧. المادة /٤٩/ من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ .

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية

٦٨. د. صالح يوسف عجينة. مصدر سابق ص ٥٨٦ .
٦٩. د. عبد الباسط علي جاسم , شرح قانون ضريبة الدخل , المكتبة القانونية , بغداد , ٢٠١٣ , ص ٢٤٠ .
٧٠. المادة / ٣٨ من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤ .
٧١. المادة / ١١٢ من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية

المصادر

الكتب

١. حسن عداي الدجيلي , شرح قانون ضريبة الدخل ١١٣ لسنة ١٩٨٢ , مطبعة عصام , بغداد , ١٩٨٨ , ٠ .
٢. د. عبد الباسط على جاسم الزبيدي , شرح قانون ضريبة الدخل المكتبة القانونية , بغداد , ٢٠١٣ , ص ١٦٤ , ٠ .
٣. د. محمد عبد الله العربي , اصول علم المالية والعمامة والتشريعالمالي , ط١ , الاسكندرية , ١٩٥٣ , ٠ .
٤. د. طلال الججاوي , م هيثم العنكي , المحاسبة والتحاسب الضريبي , ط٢ , دار الكتب ' كربلاء , ٢٠١٤ , ٠ .
٥. د. علي محمد بدير . د.عصام البرزنجي , ود. مهدي السلامي , مبادي واحكام القانون الاداري , شركة العاتك لصناعة الكتاب , ط٤ , القاهرة , ٢٠٠٩ , ٠ .
٦. د. طاهر الجنابي , علم المالية والتشريع المالي , المكتبة القانونية , بغداد , ٢٠٠٧ , ٠ .
٧. د. محمد حلمي النشار , د. محمد طه بديوي , اصول التشريع الضريبي المصري , ط١ , درا المعارف , مصر , ١٩٥٩ , ٠ .
٨. د. عادل فليح العلي , المالية العمامة والتشريع المالي , دار الجامعية للطباعة والنشر والترجمة , الموصل , ٢٠٠٢ , ٠ .
٩. مها حاجي شاهين , التزيلات في قانون ضريبة الدخل , منشورات زين الحقوقية , ط١ , لبنان , ٢٠١٣ , ٠ .
١٠. د. علي محمد بدير . د.عصام البرزنجي , ود. مهدي السلامي , مبادي واحكام القانون الاداري , شركة العاتك لصناعة الكتاب , ط٤ , القاهرة , ٢٠٠٩ , ٠ .
١١. د. طاهر الجنابي , علم المالية والتشريع المالي , المكتبة القانونية , بغداد , ٢٠٠٧ , ٠ .
١٢. د. محمد حلمي النشار , د. محمد طه بديوي , اصول التشريع الضريبي المصري , ط١ , درا المعارف , مصر , ١٩٥٩ , ٠ .
١٣. د. عادل فليح العلي , المالية العمامة والتشريع المالي , دار الجامعية للطباعة والنشر والترجمة , الموصل , ٢٠٠٢ , ٠ .
١٤. مها حاجي شاهين , التزيلات في قانون ضريبة الدخل , منشورات زين الحقوقية , ط١ , لبنان , ٢٠١٣ , ٠ .

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

١٥. د. احمد الكبيسي , الوجيز في شرح قانون الاحوال الشخصية وتعديلاته , الجزء الاول , الزواج والطلاق وأثارهما , ط٢ , المكتبة القانونية , بغداد , ٢٠١٠ .
١٦. د. عبدالفتاح عبدالرحمن عبدالمجيد , اقتصاديات المالية العامة , الطبعة الثانية , مطبعة الكمالية , جامعة المنصورة , ١٩٩٦ , .
١٧. د. هشام صفوت العمري , الضرائب على الدخل , مطبعة الجاحظ , بغداد , ١٩٨٩ , ص ٨٧ .
١٨. د. مالك دوهان الحسن الجبوري , المدخل لدراسة القانون , النظرية العامة للقاعدة القانونية , الجزء الاول . مطبعة الجامعة , بغداد , ١٩٧٢ , .
١٩. د. منصور ميلاد يونس , مبادئ المالية العامة , المؤسسة الفنية للطباعة والنشر , ليبيا , ٢٠٠٤ , .
٢٠. عادل أحمد حشيش , اساسيات المالية العامة , دار النهضة العربية للطباعة والنشر , بيروت , ٢١. د. غازي فيصل مهدي , د. عدنان عاجل , القضاء الاداري , ط٢ , مؤسسة النبراس للطباعة والنشر , النجف الاشرف , ٢٠١٢ , .
٢٢. عمار فوزي المياحي , الاعفاء الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل , رسالة ماجستير , كلية الحقوق , جامعة النهدين , ٢٠٠١ , .

الرسائل والاطاريح

- ١- صادق الحسني , دراسة تحليلية لوعاء الضريبة في العراق ومدى مساهمته لقواعد المحاسبية , رسالة ماجستير مقدمة الى كلية التجارة , جامعة القاهرة , ١٩٧١ .
- ٢- قيس حسن البدراني , المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبة الدخل , اطروحة دكتوراه , كلية الحقوق , جامعة الموصل , ٢٠٠٤ , .

القوانين والتعليمات

- ١- قانون الاحوال الشخصية رقم (١٨٨) لسنة ١٩٥٩
- ٢- قانون الخدمة المدنية العراقي رقم ٢٤ لسنة ١٩٦٠
- ٣- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ .
- ٤- قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم ١٤ لسنة ١٩٩١ المعدل
- ٥- قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥
- ٦- نموذج قواعد السلوك الخاصة لموظفي الدولة والقطاع العام ومنسوبي القطاع المختلط لسنة

٢٠٠٦

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية

٧- تعليمات الاستقطاع المباشر رقم (١) لسنة ٢٠٠٧

٨- قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤

المصادر الاجنبية

.Pierre beltram , la fiscalite en france, Hachette suprieur paris ,1992,.

المواقع الالكترونية

1. www.lebarmy.gov.lb/ar/news/?7607hvglivnchiu
2. www.arad-ency.com/l-list.law.php?category
3. http://www.iasj.net/liaj?func=full_text&aid=31929

Abstract

The legal regulation of the taxpayer's rights towards the tax administration necessitates a statement and clarifications to the taxpayers of the rights of the direction of the tax administration, and that these rights are related to the person in charge, and represent all that can be claimed by the taxpayer take into account his own interest in not charging the tax burden beyond his capacity mandate, These rights are determined for the situation of the special taxpayer associated with his person and related to his surroundings.

These rights include the right of the taxpayer to carry out his business and economic activities in such a manner as to enable him to achieve his legitimate purposes. The tax administration shall, in turn, obligate the tax administration to keep the activities of the economic commissioner confidential and to the extent that it achieves the guarantees of this confidentiality.

A part of the rights is also related to the taxpayer's private money, ie rights that affect the taxable income of the taxpayer, which is the expenses and expenses incurred by him for the purpose of obtaining his income, the expenses he spends for the purpose of increasing his income or maintenance and maintenance, and may cause losses resulting from the exercise of his activities Which is a financial burden that must be taken into consideration when placing his income subject to income tax, as well as exempt from this income from being subjected to tax either partially or exclusively for temporary or permanent purposes and to alleviate the taxpayers and to encourage economic, social and political activities.

The tax law regulates the taxpayer's rights of a procedural nature. These rights are the right of the taxpayer to be in contact with all tax legislation, instructions and administrative decisions of his own, to enable him to determine his rights and obligations.

It is also the rights of the taxpayer is the obligation of the tax administration to properly apply the legal base and to recover the tax payments in excess of what is owed to the public treasury

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية

العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

The legal organization of the taxpayer's rights was studied in the direction of the tax administration in two cases where the first study examined the rights of the personal and objectively charged and in the second part the rights of the taxpayer of a procedural nature.

Finally, we reached a set of recommendations, such that when the taxpayer loses, he is required to fill his loss from any other source of income and in any period of time until his loss is fully paid.

We have also concluded that the inclusion of amounts of voluntary contributions, legal expenses and insurance premiums are included in the expenses that must be used to obtain income and should be included in the exemptions clauses.

التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الإدارة الضريبية (دراسة مقارنة)

العدد الثاني / السنة التاسعة ٢٠١٧

مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية

Legal regulation of the taxpayer's rights towards tax administration

(Comparative Study)

P.Dr. Saad K. Al-Rahimi

Yousef Namaa jiaaz